

Wydawnictwo Lex Manual



Skrypt z Kodeksu karnego skarbowego

Adwokat Michał Wysocki

Michał Wysocki
Adwokat

Skrypt
z Kodeksu karnego
skarbowego

Stan prawny: 1 września 2025 r.

Michał Wysocki
www.lexmanual.pl

Niniejsza publikacja ma charakter informacyjny i edukacyjny - nie stanowi wiążącej porady prawnej lub podatkowej, a autor i wydawca nie ponoszą odpowiedzialności za jej wykorzystanie. Podczas przygotowywania tekstu dochowano starań, by informacje zamieszczone w publikacji były zgodne z obowiązującym stanem prawnym. Nie gwarantujemy ich aktualności w późniejszym czasie (w szczególności w przypadku zmiany stanu prawnego).

Na przygotowanie tej publikacji poświęcono wiele czasu i sił, dlatego prosimy, by jej nie udostępniać, kserować lub w inny sposób reprodukować. Nieuprawniona dystrybucja stanowi złamanie prawa.

Lex Manual



© Wydawnictwo Lex Manual

Piła 2025

ISBN 978-83-964248-7-7

Spis treści

Wstęp	6
Skróty	7
Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	8
Część ogólna	8
Przepisy wstępne	8
Zaniechanie ukarania sprawcy	14
Przestępstwa skarbowe	17
Wykroczenia skarbowe	31
Objaśnienie wyrażeń ustawowych	33
Część szczególna	41
Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	41
Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami	70
Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu	76
Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych	81
Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	85
Przepisy wstępne	85
Przepisy ogólne	85
Strony i ich procesowi przedstawiciele	89
Zatrzymanie rzeczy. Zabezpieczenie majątkowe	93
Właściwość organów postępowania przygotowawczego	95
Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy	98
Postępowanie mandatowe	98
Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	101
Postępowanie przygotowawcze	105
Postępowanie przed sądem	110
Postępowanie przed sądem pierwszej instancji	110
Postępowanie odwoławcze i nadzwyczajne środki zaskarżenia	113

Postępowanie nakazowe	114
Postępowanie w stosunku do nieobecnych.....	115
Przesłanki	115
Przebieg postępowania	116
Postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	117
Część ogólna.....	117
Zakres obowiązywania	117
Postępowanie	118
Część szczególna.....	120
Wykonywanie kar	120
Wykonywanie środków karnych	122

Wstęp

O tym, że nauka prawa nie należy do prostych zdań, mogą opowiedzieć wszyscy studenci tego kierunku, a także każdy, kto w trakcie swojego życia musiał przyswoić większą partię prawniczej wiedzy. Skuteczność nauki bardzo często wynika z jakości oraz formy dobranych materiałów edukacyjnych, które ułatwiają zapamiętywanie tekstu prawnego i przyswajanie rządzących nim zależności.

Niniejsze opracowanie jest wynikiem kilkunastoletniego doświadczenia autora w tworzeniu prawniczych opracowań, ze szczególnym uwzględnieniem skryptów. Dobrze przygotowany skrypt nie tylko niewyobrażalnie skraca czas, jaki należy poświęcić na naukę, ale także zdecydowanie ją ułatwia. Z tego i podobnych skryptów skorzystało do tej pory tysiące osób, chwaląc sobie jakość i przejrzystość przyjętej formy. Szczegółowe wskazówki dotyczące nauki ze skryptów zawarłem w mojej książce *Jak uczyć się prawa?*

Oddając w Wasze ręce skrypt z Kodeksu karnego skarbowego, należy wyjaśnić, że nie jest on w stu procentach powtórzeniem treści przepisów. Tam, gdzie istniała taka możliwość, materiał grupowano w przyswajalne partie, powszechnie zastosowano także wyróżnienia najważniejszych słów danego zagadnienia. Struktura skryptu bazuje na układzie kodeksowym.

Skrypt jest zgodny z obowiązującym stanem prawnym. Z uwagi na przyjętą formę, czasami stosowano w nim pewne uproszczenia. Z tego też powodu przygotowując się do nauki lub pracy z kodeksem, warto choć raz przeczytać go od deski do deski.

By pobudzić mózg do działania oraz zmniejszyć i tak obszerne rozmiary skryptu, zastosowano szereg skrótów, które zostały wyjaśnione w dalszej części pracy. W zależności od kontekstu, skrót dotyczyć może liczby pojedynczej lub mnogiej danego wyrażenia.

W części prezentującej poszczególne czyny zabronione zastosowano metodologię, zgodnie z którą wiersz „Zagrożenie” zawsze odnosi się do wiersza poprzedniego. Modyfikacje odpowiedzialności w postaci typów kwalifikowanych lub uprzywilejowanych dotyczą czynu znajdującego się bezpośrednio nad nimi, chyba że co innego wynika z treści skryptu.

adwokat Michał Wysocki

Skróty

W opracowaniu wykorzystano następujące skróty

- **ABW** – Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego;
- **AO** – akt oskarżenia;
- **DPO** – dobrowolne poddanie się odpowiedzialności;
- **JST** – jednostka samorządu terytorialnego;
- **KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa;
- **KK** – Kodeks karny;
- **KKS** – Kodeks karny skarbowy;
- **KKW** – Kodeks karny wykonawczy;
- **KPK** – Kodeks postępowania karnego;
- **KW** – Kodeks wykroczeń;
- **OW** – kara ograniczenia wolności;
- **PG** – Prokurator Generalny;
- **PW** – kara pozbawienia wolności;
- **RPO** – Rzecznik Praw Obywatelskich;
- **SG** – Straż Graniczna;
- **SP** – Skarb Państwa;
- **UE** – Unia Europejska;
- **US** – Urząd Skarbowy;
- **WE** – Wspólnoty Europejskie;
- **ŻW** – Żandarmeria Wojskowa.

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

Część ogólna

Przepisy wstępne

Odpowiedzialność:

1. **odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto:**
 1. popełnia czyn społecznie szkodliwy
 2. zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia
 3. o społecznej szkodliwości większej niż znikoma
 4. jeżeli można mu przypisać winę w czasie czynu
2. **do dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wymagane jest nastąpienie określonego w KKS skutku** - sprawca zaniechania podlega odpowiedzialności tylko wtedy, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi

Czas popełnienia czynu:

1. czyn zabroniony uważa się za popełniony **w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy**, chyba że KKS stanowi inaczej
2. **w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia** - stosuje się ustawę nową, chyba że stara jest względniejsza dla sprawcy
3. **niedopuszczalne jest stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy starej**
4. **przepisy intertemporalne:**
 1. **według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem zagrożony jest karą, której górna granica jest niższa od kary orzeczonej** - wymierzona karę obniża się do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za taki czyn zabroniony w nowej ustawie
 2. **nowa ustawa nie przewiduje możliwości zastosowania środka objętego orzeczeniem** - środka tego nie wykonuje się
 3. **według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zagrożony PW** - wymierzone PW podlegające wykonaniu zamienia się na karę grzywny, przyjmując jeden dzień PW za równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny
 4. **według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zabroniony pod groźbą kary** - skazanie ulega zatarciu z mocy prawa, a ukaranie uważa się za niebyłe

Miejsce popełnienia czynu:

1. **czyn zabroniony uważa się za popełniony w miejscu, w którym:**
 1. nastąpiło zachowanie sprawcy
 2. skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił
 3. skutek stanowiący znamię czynu zabronionego według zamiaru sprawcy miał nastąpić
2. przepisy **KKS stosuje się do sprawcy**, który popełnił czyn zabroniony na terytorium RP, jak również na polskim statku wodnym lub powietrznym, chyba że KKS stanowi inaczej
3. **przestępstwa za granicą:**
 1. KKS stosuje się do obywatela polskiego oraz cudzoziemca w razie popełnienia za granicą **przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego**
 2. KKS stosuje się do obywatela polskiego w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego określonego w rozdziale 6 (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji) i 7 (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami) **skierowanego przeciwko interesom finansowym WE**
 3. **czyny określone w rozdziale 7 są karalne także w razie popełnienia ich za granicą, jeżeli zostały ujawnione w wyniku czynności kontrolnych przeprowadzonych tam przez polski organ celny lub inny organ uprawniony na podstawie umów międzynarodowych (stosuje się odpowiednio, jeżeli przestępstwo skarbowe określone w art. 106f § 1 lub wykroczenie skarbowe określone w art. 106e, art. 106f § 2 i art. 106h zostało popełnione za granicą)**
 4. KKS stosuje się do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium RP **nakłaniają lub udzielają pomocy do popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko interesom finansowym WE określonym w rozdziałach 6 i 7**

Wina:

1. **zasada** - przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie
2. **wyjątek** - przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić nieumyślnie, jeżeli KKS tak stanowi
3. **umyślność** - sprawca ma zamiar popełnienia, to jest chce popełnić albo przewidując możliwość popełnienia, na to się godzi
4. **nieumyślność** - sprawca nie mając zamiaru popełnienia, popełnia jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia czynu przewidywał albo mógł przewidzieć

Wiek:

1. odpowiada ten, kto popełnia czyn zabroniony **po ukończeniu lat 17** (wyjątki określa ustawa)
2. w stosunku do sprawcy, który **popełnił przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe po ukończeniu lat 17, lecz przed ukończeniem lat 18**, sąd zamiast kary lub środka karnego stosuje środki wychowawcze, lecznicze albo poprawcze przewidziane dla nieletnich, jeżeli przemawiają za tym:
 1. okoliczności sprawy
 2. stopień rozwoju sprawcy
 3. właściwości i warunki osobiste sprawcy

Czyn ciągły:

1. **ten sam czyn może stanowić tylko jedno** przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe
2. **warunki czynu ciągłego:**
 1. dwa lub więcej zachowań
 2. podjętych w krótkich odstępach czasu
 3. w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności
3. przestępstwa spełniające powyższe kryteria uważa się **za jeden czyn** zabroniony
4. w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej **za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy**

Zbieg przepisów:

1. **rzeczywisty zbieg przepisów:**
 1. **ten sam czyn wyczerpuje znamiona określone w dwóch albo więcej przepisach KKS** - przypisuje się tylko jedno przestępstwo skarbowe lub tylko jedno wykroczenie skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów
 2. **sąd wymierza karę na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą**, a jeżeli zbiegające się przepisy przewidują zagrożenia takie same - na podstawie przepisu, którego znamiona najpełniej charakteryzują czyn sprawcy
 3. **można orzec inne środki przewidziane w KKS** na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów
2. **idealny zbieg przepisów:**
 1. ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy - **stosuje się każdy z tych przepisów**
 2. wykonaniu podlega tylko **najsurowsza z kar**
 3. **wykonaniu podlegają środki karne lub inne środki** orzeczone na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów
 4. **środki karne i środki zabezpieczające oraz dozór stosuje się**, chociażby je orzeczono tylko na podstawie jednego ze zbiegających się przepisów

5. w razie orzeczenia za zbiegające się czyny zabronione **zakazów** tego samego rodzaju lub pozbawienia praw publicznych, **sąd stosuje odpowiednio przepisy o karze łącznej**
6. **obok kary najsurowszej, która podlega wykonaniu, orzeczono także karę grzywny** - również ta kara podlega łącznemu wykonaniu
7. w razie orzeczenia obok kary najsurowszej kilku kar grzywny, **łącznemu wykonaniu podlega tylko najsurowsza kara grzywny**

Sprawstwo i współsprawstwo:

1. odpowiada za **sprawstwo** ten, kto:
 1. wykonuje czyn zabroniony sam
 2. wykonuje czyn zabroniony wspólnie i w porozumieniu z inną osobą
 3. kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę
 4. wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu
2. **współsprawstwo:**
 1. **każdy ze współsprawców** wykonujących czyn zabroniony **odpowiada w granicach swej umyślności lub nieumyślności**, niezależnie od odpowiedzialności pozostałych sprawców
 2. **okoliczność osobistą**, wyłączającą lub łagodzącą albo zaostrzającą odpowiedzialność, która nie stanowi znamienia czynu zabronionego, **uwzględnia się tylko co do sprawcy, którego ona dotyczy**
3. **za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca ten, kto** na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania **zajmuje się sprawami gospodarczymi**, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej

Błąd:

1. **błąd co do faktu:**
 1. nie popełnia umyślnie czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamię
 2. odpowiada na podstawie przepisu przewidującego łagodniejszą odpowiedzialność sprawca, który dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność stanowiąca znamię czynu zabronionego, od której taka łagodniejsza odpowiedzialność zależy
2. **błąd co do kontratypu** - nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność
3. **błąd co do prawa** - nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności

4. **modyfikacja przy błędzie co do kontrotypu i prawa:**
 1. **błąd sprawcy jest nieusprawiedliwiony** - sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary
 2. **czyn zabroniony jest wykroczeniem skarbowym** - sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego w postaci przepadku lub ściągnięcia jego równowartości, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów zabronionych

Poczytalność:

1. **niepoczytalność:**
 1. nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto nie mógł w czasie czynu rozpoznać jego znaczenia lub pokierować swoim postępowaniem
 2. z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czynności psychicznych
2. **poczytalność ograniczona:**
 1. w czasie popełnienia **przestępstwa skarbowego zdolność rozpoznania znaczenia czynu lub kierowania postępowaniem była w znacznym stopniu ograniczona**
 2. sąd może orzec karę w wysokości nieprzekraczającej **2/3 górnej granicy** ustawowego zagrożenia przewidzianego za przypisane sprawcy przestępstwo skarbowe
 3. sąd może zastosować **nadzwyczajne złagodzenie kary**, a nawet odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego (poza DPO, pozbawienie praw publicznych i środkami probacyjnymi), chyba że dotyczy przedmiotów zabronionych
 4. **sprawca popełnił wykroczenie skarbowe** - sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego w postaci przepadku przedmiotów lub ich równowartości, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów zabronionych
3. **powyższych zasad nie stosuje się, gdy sprawca wpadł w stan nietrzeźwości** lub inny stan odurzenia powodujący wyłączenie lub ograniczenie poczytalności, które przewidywał albo mógł przewidzieć

Zasada humanitaryzmu i dyrektywy wymiaru kary:

1. kary i środki przewidziane w KKS stosuje się z uwzględnieniem **zasad humanitaryzmu**, w szczególności z poszanowaniem godności człowieka
2. **ogólne dyrektywy wymiaru kary** - sąd wymierza karę, środek karny lub inny środek:
 1. według swego uznania
 2. w granicach przewidzianych przez KKS
 3. bacząc, aby ich dolegliwość nie przekraczała stopnia winy
 4. uwzględniając stopień społecznej szkodliwości czynu
 5. biorąc pod uwagę cele zapobiegawcze i wychowawcze, które mają one osiągnąć w stosunku do sprawcy, a także potrzeby w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa.

3. wymierzając karę, środek karny lub inny środek **młodocianemu** albo **nieletniemu**, sąd kieruje się przede wszystkim tym, aby sprawcę wychować
4. **szczególne dyrektywy wymiaru kary** - sąd uwzględnia w szczególności:
 1. rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu zabronionego
 2. rodzaj i stopień naruszenia ciężącego na sprawcy obowiązku finansowego
 3. motywację i sposób zachowania się
 4. właściwości i warunki osobiste
 5. sposób życia przed popełnieniem czynu zabronionego
 6. zachowanie się po jego popełnieniu, a zwłaszcza starania o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub o jej wyrównanie
5. okoliczności wpływające na wymiar kary, środka karnego lub innego środka uwzględnia się **tylko co do osoby, której one dotyczą**
6. **określenie sposobu zapłaty**:
 1. sąd lub organ postępowania przygotowawczego określa obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów lub równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej
 2. ma obowiązek wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści podlegających przepadkowi

Należności publicznoprawne:

1. **orzeczenie** zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe **nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej**
2. **wyjątek** - w razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów
3. w razie uiszczenia należności publicznoprawnej **sąd może orzec przepadek przedmiotów tylko w warunkach określonych w art. 31 § 3 pkt 2 KKS** (należność niewspółmiernie niska to wartości przedmiotów)
4. **przekazanie do odrębnego postępowania**:
 1. w orzeczeniu kończącym nie orzeczono przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej tych przedmiotów
 2. w razie potrzeby orzeczenie powinno zawierać rozstrzygnięcie co do przekazania przedmiotu właściwemu organowi do odrębnego postępowania